

Urteil vom 09. Dezember 2010, VI R 42/09

Werbungskosten eines Pfarrers anlässlich einer Pilgerwallfahrt und Tertiatskursfahrt - Unmittelbarer beruflicher Anlass

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 12 Nr 1 S 2

vorgehend FG Nürnberg, 11. Juni 2008, Az: 7 K 1813/2007

Leitsätze

1. Begleitet ein Pfarrer Angehörige einer Pfarrei auf ihrer Pilgerwallfahrt nach Rom und übernimmt er dabei deren seelsorgerische Betreuung, sind die entsprechenden Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar .
2. Nimmt ein Pfarrer an einer sog. Tertiatskursfahrt von Geistlichen nach Jordanien teil, kann der Umstand, dass er zur Teilnahme dienstlich verpflichtet ist, die berufliche Veranlassung maßgeblich indizieren .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist katholischer Priester und Pfarrer in K. Er bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2** Der Kläger nahm im Streitjahr (2003) in der Zeit vom 9. bis 16. Juni an einer vom Pfarrgemeinderat der Pfarrei K initiierten und von einem professionellen Reiseveranstalter durchgeführten Pilgerwallfahrt nach Rom teil. Das Bischöfliche Ordinariat X hatte die Teilnahme des Klägers zuvor als Dienstreise genehmigt. Lt. Programm gestaltete sich die Reise wie folgt:
 1. Tag: Abreise in K nach dem Gottesdienst ca. 11:30 Uhr, Fahrt bis Gardasee
 2. Tag: Gardasee - Rom - Hotelbezug - Lichterfahrt
 3. Tag: Papstaudienz - die drei Hauptkirchen
 4. Tag: Katakomben - Pantheon - Spanische Treppe - Trevi-Brunnen
 5. Tag: Antikes Rom (Colloseum, Piazza Venecia, Capitolhügel usw.)
 6. Tag: Vatikan (Museen, Petersdom und Sixtinische Kapelle)
 7. Tag: Gottesdienst in Rom - Übernachtung am Stadtrand von Florenz
 8. Tag: Heimreise.
- 3** In der Zeit vom 4. bis 15. November des Streitjahres nahm der Kläger an einer geschlossenen sog. Tertiatskursfahrt von Seelsorgern der Diözese X nach Jordanien teil. Die Studienreise wurde vom Katholischen Bibelwerk Y in Kooperation mit der Mitarbeiterseelsorge in der Diözese X gestaltet. Bei dem sog. Tertiatskurs handelt es sich nach den Regelungen der Diözese X um eine verpflichtende Fortbildung für Priester und Pastoralreferenten nach Ablauf von fünfzehn Dienstjahren. Auch für die Teilnahme an dieser Reise erhielt der Kläger eine Dienstreisegenehmigung. Die Reise verlief lt. Programm wie folgt:

Dienstag, 4. November 2003: Linienflug Frankfurt - Amman, Hotelbezug in Ma'an

Mittwoch, 5. November 2003: Fahrt zum Wadi Rum - Wanderung und Meditationszeit in der Wüste - Übernachtung in der Wüste (im Freien: ohne geschützte Stelle)

Donnerstag, 6. November 2003: Wadi Rum - Bibelarbeit/Wanderung - gegen Abend Transfer nach Petra - Hotelbezug für 4 Nächte

Freitag, 7. November 2003 bis Sonntag, 9. November 2003: Aufenthalt in Petra - Besichtigungen/Wanderungen - Bibelarbeiten/freie Zeit

Montag, 10. November 2003: Transfer von Petra über die Königsstraße nach Kerak - durch Rabba und El Quar durch das Wadi el Mujib (der "Grand Canyon" Jordaniens) über Dhiban nach Zarka Main - Übernachtung im Hotel

Dienstag, 11. November 2003: Fahrt nach Muquawer (Herodesfestung) - Um er-Rasas (byzantin, Mosaik) - Madaba (St. Georgs-Kirche/Apostelkirche/Marienkirche), Übernachtung in Madaba

Mittwoch, 12. November 2003: Fahrt zum Berg Nebo - Besuch der Taufstelle am alten Übergang zum Jordan - Weiterfahrt zum Wadi es-Sir - Amman: Hotelbezug für 3 Nächte

Donnerstag, 13. November 2003 und Freitag, 14. November 2003: Besichtigungen in und um Amman herum, u.a. Tell Hedjadi - Wanderung nach Tullel - Überquerung der Jabbokfurt - Deir'Alla (das biblische Sukkot) - Dscherasch (das biblische Gerasa) - Umm Qeis (Gadara)

Samstag, 15. November 2003: Transfer zum Flughafen Amman, Rückflug nach Frankfurt.

- 4 Der Kläger machte in seiner Einkommensteuererklärung im Zusammenhang mit der Pilgerwallfahrt nach Rom stehende Übernachtungskosten (pauschal 574 €: 7 x 82 €) sowie die Kosten der Reise nach Jordanien in Höhe von 1.398 € als Werbungskosten geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ die Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid unberücksichtigt.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage ab. Nach Würdigung der Gesamtumstände sei bei den Reisen nach Rom und Jordanien die private Mitveranlassung nicht von ganz untergeordneter Bedeutung.
- 6 Das Programm der Pilgerwallfahrt nach Rom habe sich im Wesentlichen auf die Sehenswürdigkeiten Roms konzentriert. Die Teilnahme des Klägers bzw. der Reisetilnehmer an der Papstaudienz sowie die Feier von zwei Gottesdiensten seien zwar aus theologischer Sicht entscheidende Ereignisse der Wallfahrt. Doch sei eine Papstaudienz auch ohne beruflichen Bezug für einen gläubigen Katholiken --und nicht nur für diesen-- ein Ereignis, das im sehr persönlichen Bereich liegende Bedürfnisse (Gefühle, Interessen) berühre.
- 7 Bei der Pilgerwallfahrt habe es sich daher um eine von einem Reiseunternehmen veranstaltete, touristische Reise gehandelt, die einschließlich der Papstaudienz ausschließlich Ziele beinhaltet habe, die regelmäßig von Romreisenden aufgesucht würden. Sie habe neben der religiösen Vertiefung der Teilnehmer auch deren allgemeiner Information und Bildung gedient. Dies gelte entsprechend für den Kläger. Aus dem Umstand, dass der Kläger mit seiner Teilnahme an der Reise den Bitten der Wallfahrer, sie während der Reise seelsorgerisch zu begleiten, nachgekommen sei, folge nicht, dass dadurch der touristische Charakter der Reise durch berufliche Aufgaben überlagert worden sei. Dabei sei mit zu berücksichtigen, dass die Reisekosten weder vom Dienstherrn noch von der Pfarrgemeinde übernommen worden seien.
- 8 Danach hätten neben der beruflichen Veranlassung wesentliche Gründe der persönlichen Lebensführung zur Teilnahme an der Reise nach Rom geführt. Die dadurch entstandenen Aufwendungen gehörten daher zu den nichtabziehbaren Kosten der privaten Lebensführung.
- 9 Dies gelte entsprechend für die Tertiatskursfahrt nach Jordanien, die nach Würdigung der Gesamtumstände nicht nahezu ausschließlich durch besondere berufliche Gegebenheiten veranlasst gewesen sei.
- 10 Zwar habe der Kläger vorgetragen, es habe eine dienstliche Verpflichtung zur Teilnahme an der Tertiatskursfahrt bestanden. Es habe jedoch nach Aussage des Klägers nicht die Verpflichtung bestanden, speziell an dieser Tertiatskursreise teilzunehmen, sondern es habe auch die Möglichkeit bestanden, anstelle dieser Reise im Inland an Exerzitien teilzunehmen oder den Kurs unter Umständen im nächsten Jahr nachzuholen.
- 11 Außerdem stehe der Charakter der Auslandsreise einer nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung entgegen.

Die Reise sei zwar auch mit Veranstaltungen ausgefüllt gewesen, die einen religionswissenschaftlichen Hintergrund vermittelten, ebenso sei sie aber mit all den touristischen Besichtigungen angereichert gewesen, wie sie jede Jordanienreise eines beliebigen Reiseveranstalters ausweise. Auf eine solche typische Auslandsinformationsreise treffe in vollem Umfang der Zweck des Aufteilungs- und Abzugsverbots zu, nämlich zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällig oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für ihre Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen Beruf hätten, der ihnen das ermögliche, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssten.

- 12 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid dahin abzuändern, dass die Einkommensteuer für 2003 unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten in Höhe von 2.250 € herabgesetzt wird.
- 14 Das FA hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz können Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise in abziehbare Werbungskosten und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung aufgeteilt werden. Die tatsächlichen Feststellungen des FG ermöglichen allerdings noch keine abschließende Beurteilung, in welchem Umfang die geltend gemachten Kosten als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.
- 16 1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gehören hierzu auch Bildungsaufwendungen, sofern sie beruflich veranlasst sind (Urteil vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407). Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden (BFH-Urteil vom 1. Februar 2007 VI R 25/03, BFHE 216, 522, BStBl II 2007, 459, m.w.N.).
- 17 Auch Aufwendungen für Reisen, die der beruflichen Fortbildung dienen, sind demnach dann als Werbungskosten abziehbar, wenn sie durch den Beruf bzw. den Betrieb veranlasst sind. Ob dies zutrifft, ist durch die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Der uneingeschränkte Abzug der Reisekosten setzt voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist zum einen der Fall, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet. Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen, wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises, nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist. Ist eine Bildungsreise gemischt veranlasst, ist nach den Grundsätzen, die der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) aufgestellt hat, (nur) der beruflich veranlasste Teil der Reisekosten zum Abzug als Werbungskosten zuzulassen (s. auch Senatsentscheidung vom 21. April 2010 VI R 5/07, BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687).
- 18 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen; die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 19 a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang zunächst die Gründe festzustellen haben, aus denen der Kläger die jeweiligen Reisen unternommen hat. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Reisekosten zu tragen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Die Gründe sind anhand der Umstände des Falls zu ermitteln.
- 20 aa) Hinsichtlich der Romreise ist Folgendes zu beachten:

Der Kläger hat im bisherigen Verfahren wiederholt vorgetragen, dass es zu seinen dienstlichen Aufgaben gehöre,

Pilgerwallfahrten von Pfarrangehörigen seelsorgerisch zu begleiten. Das FG hat dem allerdings keine maßgebliche Bedeutung beigemessen und zur Frage, ob und in welchem Umfang der Kläger die Pilger seelsorgerisch begleitet und betreut hat, keine Feststellungen getroffen. Der Senat sieht sich daher nicht in der Lage, den erwähnten Vortrag des Klägers als i.S. von § 118 Abs. 2 FGO festgestellt zu werten.

21 Sollte sich im zweiten Rechtsgang der Vortrag des Klägers bestätigen, wird das FG von einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise ausgehen können. Denn wie dargestellt führen Aufwendungen für eine Reise u.a. dann in voller Höhe zu Werbungskosten, wenn der Reise ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt. Der Senat hat einen unmittelbaren beruflichen Anlass der Teilnahme an einer Gruppenreise beispielsweise angenommen, wenn die Organisation und Durchführung dieser Reise Dienstaufgabe des damit betrauten Arbeitnehmers ist (Entscheidungen vom 29. November 2006 VI R 36/02, BFH/NV 2007, 681, m.w.N.; vom 27. August 2002 VI R 22/01, BFHE 200, 250, BStBl II 2003, 369). Entsprechendes gilt für einen Lehrer, der mit seiner Schulklasse eine von der zuständigen Stelle genehmigte Klassenfahrt unternimmt. Dabei steht es dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, dass die Klassenfahrt --wie auch die übrige Schulausbildung-- der Erweiterung des Allgemeinwissens dient (Senatsentscheidung vom 7. Februar 1992 VI R 93/90, BFHE 167, 115, BStBl II 1992, 531). Gehört zum Aufgabenbereich eines Pfarrers auch die geistliche Betreuung von pfarrangehörigen Pilgern auf ihrer Reise und begleitet er diese nach Einholung einer entsprechenden dienstrechtlichen Genehmigung, ist die Situation mit der eines Lehrers vergleichbar. Die seelsorgerische Tätigkeit des Geistlichen auf einer Pilgerwallfahrt ist nicht anders zu bewerten als seine sonstige geistliche Tätigkeit vor Ort in der Pfarrei.

22 bb) Bezüglich der Jordanienreise ist Folgendes zu berücksichtigen:

Für eine Auslandsgruppenreise gelten auch nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 die in seinem Beschluss vom 27. November 1978 GrS 8/77 (BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) entwickelten Abgrenzungsmerkmale grundsätzlich fort. Für eine berufliche Veranlassung ist daher neben einer fachlichen Organisation vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist. Von maßgeblicher Bedeutung ist auch, ob die Teilnahme freiwillig oder verpflichtend ist. Kommt der Steuerpflichtige mit seiner Teilnahme einer Dienstpflicht nach, indiziert dies in besonderer Weise den beruflichen Veranlassungszusammenhang. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob der Steuerpflichtige die rechtliche oder praktische Möglichkeit gehabt hätte, sich der Teilnahme an der konkreten Reise zu entziehen (BFH-Urteil in BFHE 167, 115, BStBl II 1992, 531). Im Streitfall hat der Kläger die Jordanienreise zwar als eine Pflichtveranstaltung bezeichnet, das FG hat jedoch auch insoweit von einer Feststellung abgesehen.

23 Einer (ausschließlich) beruflichen Veranlassung steht im Übrigen nicht schon entgegen, dass die im beruflichen Interesse gewonnenen Erkenntnisse auch im privaten Bereich angewendet werden können (Senatsentscheidungen vom 17. Juli 1992 VI R 12/91, BFHE 168, 567, BStBl II 1992, 1036; vom 28. August 2008 VI R 35/05, BFHE 223, 1, BStBl II 2009, 108). Die berufliche Veranlassung kann auch nicht mit der Begründung abgesprochen werden, der Beruf erfordere Aufwendungen, die für andere Steuerpflichtige Privataufwendungen sind (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672; BFH-Urteil in BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687).

24 b) Kommt das FG zu dem Ergebnis, dass nicht nur berufliche, sondern auch nennenswerte private Gründe den Kläger bewogen haben, an der jeweiligen Reise teilzunehmen und die Reisekosten zu tragen, ist zu prüfen, ob die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge nach objektiven Kriterien abgrenzbar sind. Wegen der dabei zu beachtenden Grundsätze wird auf die Senatsentscheidung in BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687 verwiesen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de